

**COUR ADMINISTRATIVE**

Numéro du rôle : **36382C**

Inscrit le 5 juin 2015

---

**Audience publique du 24 novembre 2015**

**Appel formé par  
Monsieur ... .., ... (F),  
contre un jugement du tribunal administratif du 28 avril 2015  
(n° 34655 du rôle)  
en matière d'impôts - appel en garantie**

---

Vu la requête d'appel, inscrite sous le numéro 36382C du rôle et déposée au greffe de la Cour administrative le 5 juin 2015 par Maître Régis SANTINI, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, en nom et pour compte de Monsieur ... .., gérant de sociétés, demeurant à F-... (France), ..., contre un jugement rendu par le tribunal administratif en date du 28 avril 2015 suite à son recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 13 mars 2014 portant rejet de sa réclamation introduite contre le bulletin d'appel en garantie émis à son encontre par le bureau d'imposition RTS d'... en date du 4 octobre 2013;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 24 juin 2015 par le délégué du gouvernement;

Vu le courrier de Maître Régis SANTINI du 16 novembre 2015 par lequel il informe la Cour de ce qu'il ne peut pas se présenter à l'audience fixée pour plaidoiries de l'affaire, tout en sollicitant sa prise en délibéré sur base de ses conclusions écrites;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris;

Le rapporteur entendu en son rapport et Madame le délégué du gouvernement Caroline PEFER entendue en ses plaidoiries à l'audience publique du 17 novembre 2015.

-----

Le 4 octobre 2013, le bureau d'imposition RTS ... de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *bureau d'imposition* », émit à l'égard de Monsieur ... un bulletin d'appel en garantie, « *Haftungsbescheid* », en vertu du paragraphe 118 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », en sa qualité de gérant de la société à responsabilité limitée ... S.à r.l., ci-après désignée par la « *société* ... », ledit bulletin déclarant Monsieur ... co-débiteur solidaire d'un montant de ... € en principal et intérêts au titre de l'impôt sur les traitements et salaires des années 2011 à 2013 redus par la société ....

Ledit bulletin d'appel en garantie est libellé comme suit :

« [...] *Il est dû à l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg par la société ... sàrl, immatriculée sous le numéro fiscal ..., à titre de l'impôt sur les traitements et salaires :*

<i>Année 2011</i>	<i>... principal</i>	<i>... intérêts</i>
<i>Année 2012</i>	<i>principal</i>	<i>... intérêts</i>
<i>Année 2012</i>	<i>... principal</i>	<i>... intérêts</i>

<i>Total</i>	<i>...</i>	<i>...</i>
--------------	------------	------------

*Il résulte de la publication au Mémorial C numéro ... du ... que vous avez été nommé gérant de la société ... sàrl à l'assemblée générale du .... En cette qualité vous avez disposé du pouvoir d'engager l'entreprise sous votre signature à partir de cette date.*

*En votre qualité de gérant vous avez été en charge de la gestion journalière pour les années 2011, 2012 et 2013. Durant cette période, l'impôt sur les traitements et salaires d'une somme de ....- € est resté en souffrance.*

*En vertu de l'article 136 alinéa 4 de la loi modifiée du 4 novembre 1967 sur l'impôt sur le revenu, l'employeur est tenu de retenir et de verser l'impôt qui est dû sur les traitements et salaires de son personnel. Dans le cas d'une société, cette obligation incombant aux employeurs est transmise aux représentants de celle-ci, conformément au § 103 AO.*

*Aux termes du § 103 AO vous étiez, en tant que gérant, personnellement tenu, à l'accomplissement de toutes les obligations fiscales incombant à la société, dont notamment le paiement des impôts dus par la société à l'aide des fonds administrés.*

*Conformément au § 106 AO, il vous incombait de prélever sur les fonds administrés les fonds nécessaires pour acquitter les impôts nés avant la disparition de la société ... sàrl et d'assurer leur paiement.*

*Durant la période du 01.01.2011 au 31.07.2013, il vous appartenait de retenir, de déclarer et de payer la retenue ; or durant cette période, la retenue d'impôt dû sur les traitements et les salaires n'a pas été payée.*

*Cette omission de payer les sommes dues à titre de retenue d'impôt est une inexécution fautive de vos obligations en tant que représentant de la société ... sàrl. (CA du 6 mai 2003 no 15989C).*

*Suite à votre comportement fautif le receveur de l'Administration des contributions directes n'a pas perçu les retenues d'impôt d'un montant de .... € qui se compose comme suit :*

<i>Année 2011</i>	<i>...</i>	<i>principal</i>	<i>Intérêts</i>
<i>Année 2012</i>	<i>...</i>	<i>principal</i>	<i>... intérêts</i>
<i>Année 2013</i>	<i>...</i>	<i>principal</i>	<i>... intérêts</i>

*Il y a lieu de relever qu'en vertu du § 110 AO, votre responsabilité pour les actes accomplis pendant la période de vos fonctions survit à l'extinction de votre pouvoir de représentation.*

*Sur base des éléments qui précèdent, votre responsabilité personnelle se trouve engagée en application du § 109 AO et vous êtes co-débiteur solidaire des retenues d'impôt qui auraient dû être effectuées par la société ... sàrl sur les traitements et salaires de son personnel.*

*En tant que codébiteur solidaire vous êtes invité à payer le montant de .... [...] ».*

Par courrier de son mandataire du 2 janvier 2014, Monsieur ... introduisit une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *directeur* », contre le bulletin d'appel en garantie précité du 4 octobre 2013.

Par décision du 13 mars 2014, le directeur reçut la réclamation en la forme, mais la rejeta au fond comme étant non fondée. Cette décision est motivée comme suit:

*« (...) Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§238AO) dans les forme (§249AO) et délai (§245AO) de la loi ; qu'elle est partant recevable ;*

*Considérant que le bureau d'imposition, après avoir constaté que le réclamant était tenu en sa qualité de gérant de la société à responsabilité limitée ..., actuellement en faillite, de payer sur les fonds administrés les impôts dont la société était redevable et qu'il avait négligé de remplir les obligations qui lui incombait à cet égard aux termes du § 103 AO, l'a déclaré responsable du non-paiement de la retenue sur les traitements et salaires dus par la société pour les années 2011, 2012 et 2013 au montant total de ... euros, dont ... euros en principal et ... euros pour intérêts de retard ; qu'à cet égard*

*l'omission de verser les sommes retenues serait à considérer comme faute grave au sens du § 109 AO ;*

*Considérant que le réclamant fait valoir que le non-paiement des impôts ne lui serait pas imputable mais serait dû au fait que la société serait tombée en faillite;*

*Considérant qu'il résulte de l'instruction du dossier que durant la période du 1<sup>er</sup> janvier 2011 au 31 juillet 2013, la retenue d'impôt sur les traitements et salaires n'a pas été payée au bureau de recette ;*

*Considérant que le représentant est responsable du paiement des dettes d'impôt de la personne morale qu'il représente dans les conditions prévues aux §§ 103 et 109 AO ;*

*qu'aux termes du § 103 AO il est tenu de remplir les obligations fiscales incombant à la société et notamment de payer sur les fonds qu'il gère les impôts dont la société est redevable (CE 20.10.1981 no 6902 ) ;*

*que dans la mesure où le gérant par l'inexécution fautive de ces obligations a empêché la perception de l'impôt légalement dû, il est, en principe constitué co-débiteur solidaire des arriérés d'impôt de la société, conformément au § 109 AO ;*

*Considérant qu'en vertu de l'article 136 alinéa 4 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) l'employeur est tenu de retenir, de déclarer et de verser l'impôt qui est dû sur les traitements et salaires de son personnel ;*

*que dans le cas d'une société, cette obligation incombant aux employeurs est transmise à celui qui a le pouvoir de représenter la société à l'égard des tiers (§ 103 AO) ;*

*que la responsabilité du gérant est à qualifier de fautive du moment que des paiements de salaires sont effectués sans retenue d'impôt et sans continuation des montants à retenir à l'administration (CA du 6 mai 2003 no 15989C) ;*

*qu'il en est de même en ce qui concerne les retenues échues avant son entrée en fonction, si par sa faute, elles ne sont pas payées sur les fonds disponibles de la société ;*

*Considérant que sa responsabilité, pour les actes par lui accomplis pendant la période de ses fonctions, survit à l'extinction de son pouvoir de représentation (§110 AO) ;*

*Considérant que sous l'empire du § 118 AO la poursuite du tiers responsable, à la différence de l'imposition du contribuable, est toujours discrétionnaire et exige de ce fait et en vertu du § 2 de la loi d'adaptation fiscale (StAnpG) une appréciation effective et explicite des circonstances qui justifient la décision en raison et en équité (BFH 19 février 1965 StRK § 44 EStG R.13 ;*

*jurisprudence constante pour RTS, notamment BFH 24 novembre 1961, BStBl. 1962.37 ; 3 février 1981, BStBl. 1981 II 493 ; cf. Becker-Riewald-Koch §2 StAnpG Anm. 5 Abs. 3) ;*

*que l'exercice de ce pouvoir discrétionnaire implique une motivation quant au principe-même de la mise en œuvre de la responsabilité d'un ou de plusieurs représentants, quant à la désignation du représentant dont la responsabilité est engagée et quant au quantum de sa responsabilité ;*

*Considérant qu'un manquement à une obligation fiscale découlant du § 103 AO dans le chef du gérant administratif d'une société n'est pas suffisant pour engager sa responsabilité en application du § 109 alinéa 1 AO et pour voir émettre à son encontre un bulletin d'appel en garantie, le législateur ayant posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive - « schuldhafte Verletzung » - des obligations du représentant de la société envers le fisc (CA du 22.02.2000, no 11694C) ;*

*Considérant qu'en l'espèce l'auteur de la décision a révélé les circonstances particulières susceptibles de justifier sa décision de poursuivre le réclamant et de mettre à sa charge l'intégralité des arriérés de la société au titre de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires ;*

*qu'il développe clairement les raisons qui l'ont conduit à engager la responsabilité du gérant, pour les années d'imposition litigieuses ;*

*Considérant qu'il se dégage d'une publication au Registre de Commerce et des Sociétés no 2062 du 21 octobre 2009 que lors de l'assemblée générale du 21 septembre 2009, le réclamant a été nommé gérant de la société ..., sans qu'une démission n'ait été publiée par la suite ;*

*Considérant que pour les années en cause, le réclamant n'a réglé aucune retenue, ce fait constituant en soi une faute caractérisée ; (...) ».*

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 11 juin 2014, Monsieur ... introduisit un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation de la décision précitée du directeur du 13 mars 2014.

Par jugement du 28 avril 2015, le tribunal administratif accueillit le recours en réformation en la forme, tout en disant qu'il n'y avait pas lieu d'examiner le recours subsidiaire en annulation, au fond, déclara le recours en réformation non justifié, le tout avec condamnation de Monsieur ... aux frais.

Pour rejeter le recours en réformation, les premiers juges retinrent en substance l'existence d'une inexécution fautive des obligations de Monsieur ... -en tant que représentant de la société ...- envers l'administration fiscale.

Ils relevèrent que dès lors que les statuts de la société ... précisaient l'engagement de la société par la signature conjointe de son gérant administratif et de son gérant technique, Monsieur ..., nommé gérant administratif par

l'assemblée générale de la société du 21 septembre 2009, avait l'obligation de veiller à ce que les impôts dus par ladite société soient payés au trésor public.

Concernant le choix du bureau d'imposition de poursuivre plutôt Monsieur ... que le gérant technique de la société ..., le tribunal retint que face à la faculté dont dispose le bureau d'imposition d'agir contre l'un des codébiteurs, le demandeur restait en défaut de présenter un quelconque élément permettant de dégager que la responsabilité pour la créance litigieuse serait à partager entre les gérants, voire qu'elle serait imputable au seul gérant technique.

Le 5 juin 2015, Monsieur ... a régulièrement interjeté appel contre le jugement du 28 avril 2015. – En effet, le moyen d'irrecevabilité de l'appel soulevé par le délégué du gouvernement, tiré de ce que l'appelant omettrait de soulever un quelconque nouvel argument juridique et se contenterait de réitérer ses moyens présentés en première instance n'est pas fondé, dès lors que la recevabilité d'une requête d'appel n'est pas conditionnée par la présentation d'arguments juridiques nouveaux et que la Cour est valablement saisie par une demande de réexamen des moyens que l'appelant estime avoir été rejetés à tort par les premiers juges.

A l'appui de son appel, l'appelant réitère en premier lieu son reproche tiré de ce que le directeur aurait méconnu les conditions pour pouvoir engager sa responsabilité au sens du paragraphe 109 AO en ce qu'en tant que dirigeant d'une société, il ne pourrait être tenu personnellement responsable du non-paiement des impôts que sous la condition d'avoir commis une inexécution fautive de ses obligations de représentant de la société envers l'administration des Contributions directes. Or, comme la gestion journalière de la société ... aurait été essentiellement exercée par son gérant technique, Monsieur ..., et que lui-même n'aurait été que le gérant administratif, l'on ne pourrait pas lui reprocher d'avoir contribué activement à l'absence de règlement des impôts sur salaires.

Il reproche encore aux premiers juges de ne pas avoir entériné son argumentaire tiré de ce que le directeur aurait limité la motivation de la décision déferée à des considérations théoriques, sans prendre en compte la réalité de ses fonctions exercées au sein de la société ou le degré de responsabilité du gérant technique. Ainsi, la décision déferée ne permettrait pas de dégager les raisons susceptibles, en raison et en équité, de justifier le choix de le poursuivre et d'engager sa responsabilité personnelle plutôt que celle de l'autre gérant.

Il reproche spécialement aux premiers juges d'avoir mal analysé et apprécié la teneur des statuts de la société .... En effet, il se dégagerait clairement de l'article 8 desdits statuts que la société ... serait valablement engagée par « *la signature du ou des gérants* », de sorte que les premiers juges auraient erronément considéré que seule la signature conjointe des deux gérants engageait valablement ladite société, pour en dégager un pouvoir de contrôle dans son chef.

Le délégué du gouvernement fait en substance valoir que tant le directeur que les premiers juges auraient fait une saine appréciation de la situation du demandeur initial, de sorte que l'appel de ce dernier serait à rejeter.

En vertu de l'article 136 (4) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « LIR », l'employeur est tenu de retenir et de verser l'impôt qui est dû sur les salaires et traitements de son personnel. Dans le cas d'une société, cette obligation incombant aux employeurs est transmise aux représentants de celle-ci, conformément au paragraphe 103 AO qui dispose que « *die gesetzlichen Vertreter juristischer Personen und solcher Personen, die geschäftsunfähig oder in der Geschäftsfähigkeit beschränkt sind, haben alle Pflichten zu erfüllen, die denen Personen, die sie vertreten, obliegen; insbesondere haben sie dafür zu sorgen, dass die Steuern aus den Mitteln die sie verwalten, entrichtet werden. Für Zwangsgeldstrafen und Sicherungsgelder die gegen sie erkannt, und für Kosten von Zwangsmitteln die gegen sie festgesetzt werden, haften neben ihnen die von ihnen vertretenen Personen* ».

Il résulte de la lecture combinée de ces deux dispositions que le gérant d'une société à responsabilité limitée est tenu de remplir les obligations fiscales incombant à cette dernière et notamment celle de payer sur les fonds qu'il gère les impôts dont la société est redevable.

Il se dégage des éléments du dossier qu'au cours des années 2011-2013, l'appelant et Monsieur ... étaient les gérants de la société ..., l'appelant assumant la fonction de gérant administratif, tandis que Monsieur ... assumait celle de gérant technique.

A défaut d'une limitation de pouvoirs de ces deux gérants, ils sont tous les deux responsables de l'obligation fiscale découlant de l'article 136 (4) LIR et du paragraphe 103 AO en ce qui concerne les retenues d'impôt sur les traitements et salaires à effectuer pour compte de la société pour la période courant du 1<sup>er</sup> janvier 2011 au 31 juillet 2013.

Ceci étant, les premiers juges ont relevé à bon droit qu'en vertu du paragraphe 109 (1) AO, qui dispose que « *die Vertreter und die übrigen in den Paragraphen 103 – 108 bezeichneten Personen haften insoweit persönlich neben dem Steuerpflichtigen, als durch schuldhafte Verletzung der ihnen in den Paragraphen 103 – 108 auferlegten Pflichten Steueransprüche verkürzt oder Erstattung oder Vergütung zu Unrecht gewährt worden sind* », que le simple constat d'un manquement à une obligation fiscale découlant du paragraphe 103 AO dans le chef d'un gérant de société n'est pas suffisant pour engager sa responsabilité personnelle en application du paragraphe 109 (1) AO et pour voir émettre à son encontre un bulletin d'appel en garantie, mais que le législateur a posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive, « *schuldhafte Verletzung* », des obligations du représentant de la société envers l'administration fiscale.

Il s'y ajoute que le paragraphe 7 (3) de la loi modifiée d'adaptation fiscale du 16 octobre 1934, appelée « *Steueranpassungsgesetz* », ci-après

désignée par « StAnpG », disposant par ailleurs que « *jeder Gesamtschuldner schuldet die ganze Leistung. Dem Finanzamt steht es frei an welchen Gesamtschuldner es sich halten will. Es kann die geschuldete Leistung von jedem Gesamtschuldner ganz oder zu einem Teil fordern* », de sorte que le pouvoir du bureau d'imposition d'engager une poursuite contre un tiers responsable et, plus particulièrement, contre le représentant d'une société, ne relève pas d'une compétence liée, mais constitue un pouvoir d'appréciation dans son chef et ce à un double titre, d'abord en ce qui concerne l'appréciation du degré fautif du comportement de la personne visée, et, ensuite, en ce qui concerne le choix du ou des codébiteurs contre lesquels l'émission d'un bulletin d'appel en garantie est décidée, chaque fois compte tenu des circonstances particulières de l'espèce.

La Cour retient encore, tout comme les premiers juges, qu'en cas de pluralité de responsables, la possibilité de poursuivre simultanément tous les responsables résulte implicitement du paragraphe 7 StAnpG qui dispose que ceux qui sont poursuivis en qualité de responsables sont tenus solidairement. Le bureau d'imposition n'est par contre pas obligé de poursuivre tous les co-responsables et peut limiter son recours contre un ou plusieurs d'entre eux. En toute hypothèse, il appartient au bureau d'imposition de relever les circonstances particulières qui ont déterminé son choix.

Il se dégage encore du paragraphe 2 StAnpG disposant que « *Entscheidungen, die die Behörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen) müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. (2) Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu treffen* », que l'administration investie d'un pouvoir d'appréciation doit procéder selon des considérations d'équité et d'opportunité et partant se livrer à une appréciation effective et explicite des circonstances particulières susceptibles en opportunité et en équité de fonder sa décision.

Le cadre légal ainsi tracé, la Cour dégage des éléments d'appréciation qui lui sont soumis que les premiers juges ne sont pas critiquables en ce qu'ils ont constaté qu'en présence de deux gérants, Monsieur ..., en tant que gérant technique, et Monsieur ..., en tant que gérant administratif, l'engagement de la société ... requerrait la signature conjointe de ces deux gérants.

En effet, si l'article 8 des statuts de la société ... stipule certes que « *pour engager valablement la société, la signature du ou des gérants est requise* », l'appelant se méprend en voulant en dégager que la signature du seul gérant technique aurait été à elle seule suffisante pour engager la société. En effet, l'application de l'article 8 en question est directement conditionnée par l'application concrète qui a été faite de l'article 7 des mêmes statuts, qui dispose que « *la société est gérée et administrée par un ou plusieurs gérants à nommer par les associés réunis en assemblée générale, qui désignent leurs pouvoirs. (...)* ». Or, en l'espèce, bien loin de décider une limitation des pouvoirs de l'un ou l'autre des gérants désignés, les associés de la société ... -dont faisait partie l'appelant à raison de 30 parts sur un total de 100 parts-, réunis en assemblée générale directement après la constitution de la société le 21 septembre 2009,



ont formellement décidé que « *vis-à-vis des tiers la société est valablement engagée et représentée par la signature conjointe des deux gérants* ».

Ceci étant, les premiers juges ont dégagé à juste titre de cet état des choses que sans le consentement du demandeur initial la société ... ne pouvait pas être engagée, de sorte qu'il contrôlait nécessairement les activités de celle-ci.

Ils ont encore pointé à bon escient le fait que Monsieur ... reste en défaut de démontrer concrètement que sa responsabilité dans la gérance de la société avait été limitée à un domaine spécifique ayant comme conséquence que le paiement des impôts sur les traitements et salaires dépassait son champ de compétence. Au contraire, la gestion de la société ... relevait des mains de deux gérants mis sur un parfait pied d'égalité en ce qui concerne leurs pouvoirs de gestion et de contrôle et partant des responsabilités corrélatives. Ainsi, le juge saisi ne saurait conclure, en raison ou en équité, que la responsabilité de l'appelant pour la créance litigieuse serait imputable au seul gérant technique ou à partager entre les gérants et la décision de le poursuivre personnellement n'est pas non plus critiquable sous ce rapport.

Au vu de l'ensemble de ces éléments, le caractère fautif des manquements reprochés à l'appelant se dégage à suffisance de droit et de fait des éléments du dossier et les conditions pour la mise en œuvre de sa responsabilité personnelle à l'égard des retenues d'impôt visées dans le bulletin litigieux se trouvent réunies en cause.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que l'appel laisse d'être fondé et qu'il y a lieu de confirmer le jugement entrepris.

**Par ces motifs,**

la Cour, statuant à l'égard de toutes les parties en cause;

reçoit l'appel en la forme;

le dit non fondé et en déboute;

partant confirme le jugement entrepris;

condamne l'appelant aux frais de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par :

Henri CAMPILL, vice-président,  
Serge SCHROEDER, premier conseiller,  
Martine GILLARDIN, conseiller,

et lu par le vice-président en l'audience publique à Luxembourg au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en tête, en présence du greffier de la Cour Anne-Marie WILTZIUS.

s. WILTZIUS

s. CAMPILL

Reproduction certifiée conforme à l'original  
Luxembourg, le 27 mai 2016  
Le greffier de la Cour administrative